

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

**Ефективна ЕКОНОМІКА**

Дніпропетровський державний аграрно-економічний університет



№ 8, 2013 [Назад](#) [Головна](#)

УДК: 657.05:047.64

*А. В. Шайкан,  
д. е. н., професор, Криворізький економічний інститут  
ДВНЗ «Криворізький національний університет», м Кривий Ріг  
М. П. Сагайдак,  
к. е. н., доцент, Криворізький економічний інститут  
ДВНЗ «Криворізький національний університет», м Кривий Ріг  
М. І. Іщенко,  
к. е. н., Криворізький економічний інститут  
ДВНЗ «Криворізький національний університет», м Кривий Ріг*

## ABC- ТА BSC-ТЕХНОЛОГІЇ В ЗАБЕЗПЕЧЕННІ СТРАТЕГІЧНОГО МАРКЕТИНГОВОГО УПРАВЛІННЯ ПРОМИСЛОВИМ ПІДПРИЄМСТВОМ

*A. V. Shaikan,  
Doctor of Science Economics, Professor,  
Kryvyi Rih Economic Institute of SHEE «Kryvyi Rih National University», Kryvyi Rih  
M. P. Sagaidak,  
Cand. of Econ. Sciences, University Reader,  
Kryvyi Rih Economic Institute of SHEE «Kryvyi Rih National University», Kryvyi Rih  
M. I. Ischenko,  
Cand. of Econ. Sciences,  
Kryvyi Rih Economic Institute of SHEE «Kryvyi Rih National University», Kryvyi Rih*

### ABC- AND BSC- TECHNOLOGIES IN PROVIDING OF INDUSTRIAL ENTERPRISE'S STRATEGIC MARKETING MANAGEMENT

*У статті розглянуто питання щодо використання технологій здійснення обліку витрат за видами діяльності ABC (Activity Based Costing) та системи збалансованих показників BSC (The Balanced Scorecard) в забезпеченні стратегічного маркетингового управління промисловими підприємствами. Доведено, що ефективність операційної діяльності промислових підприємств і її результативність залежить не від якості обраної керівництвом стратегії, а від якості її реалізації. Проаналізовано вимоги до змісту і структури звітності для потреб стратегічного управління промисловими підприємствами.*

*The problem, dealing with the usage of the expenditures accounting's exercising technologies, according to the activity types of ABC (Activity Based Costing) and the system of the balanced indicators of BSC (The Balanced Scorecard) in providing of the industrial enterprises' strategic marketing management, is examined in the article. It's proved that the effectiveness of the industrial enterprises' operational activity and its effectiveness depend not on the quality of the chosen by the leadership strategy, but on the quality of its realization. The requirements to the contents and the structure of reporting for the needs of the industrial enterprises' strategic management are analyzed.*

**Ключові слова:** стратегічне управління, інформація, система збалансованих показників, звітність, облік витрат.

**Keywords:** strategic management, information, the system of the balanced indicators, reporting, accounting of expenditures.

**Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями.** В сучасних умовах господарювання акціонери промислових підприємств та холдингових компаній особливу увагу приділяють забезпеченню ефективного стратегічного маркетингового управління бізнесом. В цьому аспекті маркетинг можна розглядати як управлінську концепцію підприємства в цілому. При такому підході маркетинг впливає не тільки на попит, а й на виробництво, персонал, фінанси, дослідження та розробки з метою формування ринку збуту та стимулювання попиту.

Узагальнюючи наукові підходи, маркетингове управління - це процес управління операційною діяльністю підприємства (виробництвом, логістикою, фінансами, інформацією, персоналом тощо), що підпорядкований та адаптований до вимог, особливостей і тенденцій розвитку галузевого і суміжних ринку. Кінцевою метою стратегічного управління операційною діяльністю підприємства є оцінка результативності, контроль реалізації заходів, облік і складання звітності, яка б відображала результати певних аспектів діяльності та розробка коригуючих заходів. Тому, з метою удосконалення стратегічного управління діяльністю промислових підприємств, однією із обов'язкових умов ведення обліку є подання визначених форм звітності.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Питання складання управлінської звітності є актуальним для сучасних вітчизняних промислових підприємств. Цьому питанню приділяється відповідна увага вітчизняними та зарубіжними дослідниками такими як Алчерч А., Нортон Д., Каплан Р., Лер Дж. С., Кузьмінський Ю., Сопко В., Кіндратська Л., Аверчев І., Алексеева І., Коробков А., Атаманов Д., Сидорчук Р. та іншими [1-8]. Існують численні методики та рекомендації з даного напрямку інформаційного забезпечення потреб управління від провідних аудиторських та консалтингових фірм, що діють в Україні. Проте остаточного узгодженого вирішення проблеми формування вимог до структури та змісту управлінської звітності для забезпечення потреб стратегічного управління вітчизняними промисловими підприємствами не існує.

**Цілі статті.** З використанням таких управлінських технологій як облік витрат за видами діяльності ABC (Activity based costing) та система збалансованих показників BSC (The Balanced Scorecard) окреслити основні вимоги до змісту й структури звітності для якісного і кількісного забезпечення потреб стратегічного маркетингового управління промисловим підприємством.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Для прийняття управлінських рішень щодо забезпечення ефективної діяльності сучасного підприємства менеджмент всіх рівнів повинен володіти якісною, оперативною та достовірною інформацією. В сучасних умовах господарювання з посиленням конкуренції на

галузевих ринках посилюються і вимоги до звітності для потреб стратегічного управління підприємством. Підприємства для складання сучасної звітності про діяльність підприємства є якісні характеристики інформації: дохідність, доречність, достовірність і порівнянність.

Дохідність – це якість інформації, яка дає можливість користувачам зрозуміти її сутність, але при цьому користувачі повинні володіти базовими знаннями у сфері економіки, бухгалтерського обліку чи бізнесу, щоб правильно приймати зміст фінансових показників.

Доречність – це здатність інформації впливати на рішення, що приймаються на її основі, і дозволяти вчасно оцінити минулі, поточні й майбутні події, підтвердити й скорегувати їх оцінки, зроблені в минулому. Доречність інформації визначають три поняття: суттєвість, своєчасність і можливість використання для прогнозування.

Суттєва інформація – це інформація, відсутність якої може вплинути на якість рішення користувачів звітності. Під своєчасністю розуміємо надання користувачам інформації у терміни, що забезпечують ефективне її використання. Крім того, інформація повинна не тільки відображати результати минулої діяльності, а й бути корисною для прогнозування майбутньої діяльності.

Достовірність інформації – це відсутність асиметрії, помилок і перекозень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітів.

Порівнянність інформації характеризує можливість користувачів порівнювати: звіти підприємства за різні періоди; звіти різних підприємств.

Оцінивши параметри інформації, що використовується при складанні звітності, розглянемо зміст і структуру звітності на умовному промисловому підприємстві. Звітність для потреб стратегічного маркетингового управління в загальному вигляді можна представити схемою (рис. 1).

Використання змішаної системи технологій стратегічного управління і обліку діяльності підприємства накладає свій відбиток на склад і структуру звітності. Розглянемо приблизний склад звітності для кожного з інструментів бухгалтерського обліку з метою забезпечення стратегічного управління.

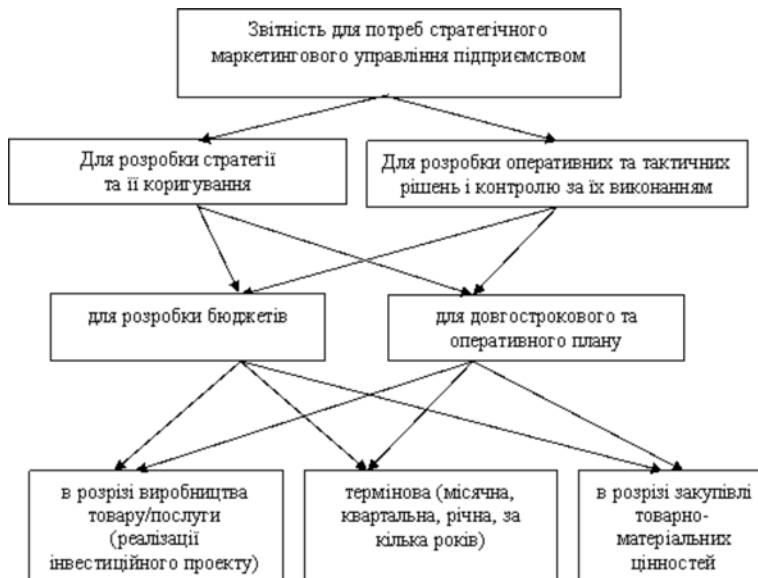


Рис. 1. Звітність в забезпеченні стратегічного маркетингового управління

Так, при використанні обліку витрат за видами діяльності (Activity based costing, ABC), звітність може містити в собі:

- зазначення терміну (строк реалізації товару/послуги; календарний термін чи період, що аналізується; на вимогу);
- загальний обсяг витрат за період (на проект);
- обсяг витрат певного виду (в розрізі рахунків витрат, у розрізі класифікації витрат, за об'єктами, носіями і пулами витрат, видами діяльності);
- розподіл накладних витрат за товарами/послугами;
- порівняльний аналіз із попереднім періодом (товаром/послугою);
- зазначення можливих причин відхилень;
- пропозиції по усуненню негативних наслідків.

У структурі звітності описано дані, які буде отримувати кінцевий користувач, наприклад на базовому підприємстві – інвестиційний відділ і, частково, вище керівництво. На ведення обліку витрат за ABC-методом у бухгалтерії впливають два основних чинники. По-перше, це побудова структури бухгалтерської служби.

Традиційно на великих вітчизняних промислових підприємствах бухгалтерія поділяється на бухгалтерську службу апарату управління і бухгалтерію цехів (підрозділів). У самій бухгалтерській службі існує ієрархічна структура підпорядкованості співробітників і відділів, починаючи від наймолодшого обліковця (за посадою), закінчуючи головним бухгалтером. По-друге, це специфіка обліку витрат, адже цей напрям обліку на великому промисловому підприємстві не належить до обов'язків конкретного працівника, а належить до компетенції декількох бухгалтерів. Можливо навіть, що в процесі обліку витрат будуть задіяні співробітники бухгалтерських служб усіх підрозділів, у тому числі й головного управління. Зважаючи на це, звітність з цього питання буде формуватися за каскадним принципом. Тобто, від бухгалтерів цеху до бухгалтерів управління і далі до планово-економічного відділу, який буде здійснювати в межах своєї компетенції групування, розподіл і аналіз витрат.

У практиці діяльності вітчизняних промислових підприємств, зокрема, ПАТ «Центральний гірничо-збагачувальний комбінат», ПАТ «Північний гірничо-збагачувальний комбінат», ПАТ «Ігулецький гірничо-збагачувальний комбінат», що входять до гірничодобувного дивізіону ТОВ «МетінвестХолдинг», підсумковий облік, аналіз та управління витратами здійснює підрозділ, що має назву «Центр управління витратами» (ЦУВ). Саме ця служба є інструментом координації витрат на підприємстві, контролером виконання плану за витратами, відповідності витратної політики підприємства до корпоративних інтересів тощо.

Стосовно системи збалансованих показників (The Balanced Scorecard, BSC), то звітність у цій системі повинна надаватися в п'яти аспектах:

- фінансові результати;
- стосунки з клієнтами;
- внутрішні бізнес-процеси;
- персонал і здатність до розвитку (навчання і перспективи зростання);
- інноваційний розвиток.

Або в стількох аспектах, скільки для себе встановило підприємство, але не менше, ніж у чотирьох, передбачених класичною моделлю Д.Нортон та Р.Каплана: фінансові результати; стосунки з клієнтами; внутрішні бізнес-процеси; персонал і здатність до розвитку (навчання і перспективи зростання).

Слід відзначити, що в складанні даної звітності мають бути задіяні не лише бухгалтерія, а майже всі відділи підприємства. Так, для складання звітності щодо аспекту «Навчання і перспективи зростання» використовується інформація планово-економічного відділу, відділу маркетингу, відділу кадрів, бухгалтерії, відділу автоматизації та ін. Для звітності зі споживацького аспекту необхідною є інформація з виробничого та технічного відділів. Безпосередньо таку інформацію отримує також планово-економічний відділ. Великої питомої ваги в цьому аспекті набуває інформація відділу маркетингу. Безумовно, важливою є також інформація з облікових служб (наприклад, щодо виконання договорів: відвантаження продукції, здійснення оплати та ін.). Для звітності з аспекту «Внутрішні бізнес-процеси» основною є інформація з бухгалтерії і виробничого відділу, відділу управління витратами, технічних служб (відділи головного механіка і головного енергетика).

Інформація щодо фінансового аспекту надходить з головної бухгалтерії, відділу управління витратами, фінансово-розрахункового бюро і фінансового відділу.

Звітність з екологічної перспективи складається на базі інформації системи обліку, технічних служб і підрозділів, у тому числі, центральної лабораторії, відділу захисту навколишнього середовища, цеху озеленення, санітарно-епідеміологічної служби та ін. Інформація, що складає основу звітності з перспектив розробки і впровадження енергозберігаючих технологій та альтернативних джерел енергії, надходить від відділу головного енергетика, головного механіка, центральної бухгалтерії і бухгалтерії підрозділів, центральної лабораторії, виробничого відділу тощо.

Показники, які повинні містити в собі звітність для потреб стратегічного управління, можуть бути як традиційними (наприклад – рентабельність капіталу (аспект «фінансові результати»)) так і більш адаптованими до специфіки діяльності підприємства (наприклад – рівень задоволення клієнтів (аспект «стосунки з клієнтами»)). Такі показники мають розроблятися експертами в даній галузі та працівниками підприємства. Інформаційні потоки, що надходять з різних підрозділів до відділу консолідації стратегічної інформації та генерації звітності, можуть (і повинні) містити як нефінансову, так і фінансову інформацію, як вже готові показники, так і тільки попередньо оброблені вихідні дані для подальших розрахунків. При цьому доцільним було б надавати максимально можливу деталізацію і розшифровку до показників, що надаються вже розрахованими.

Слід також зазначити, що показники, які входять до звітності з різних аспектів/перспектив збалансованої системи показників, можуть мати одне й те саме джерело інформації. З цього приводу вкрай важливо, щоб відділ, який є координатором у зборі інформації (наприклад, це може бути планово-економічний відділ або спеціально створений відділ аналізу та управлінської стратегічної звітності) повинен слідкувати за тим, щоб інформація не дублювалася і була максимально пристосованою до потреб кінцевих користувачів.

Окремим моментом при підготовці звітності бухгалтерського обліку з метою стратегічного маркетингового управління промисловим підприємством є те, що вище керівництво потребує лише повністю сформованих звітів. В жодному разі кінцеві звіти не повинні містити обтяжливих розрахунків. Проте це призводить і до іншої проблеми, яка полягає в тому, що алгоритм розрахунку кожного з ключових показників діяльності повинен бути зрозумілий менеджерам різних рівнів і однозначно визначений.

У зв'язку з цим можна розробити для кожного показника інформаційну картку, включивши в неї основні параметри й опис методів розрахунку показника, періодичність розрахунку і перегляду показника, відповідального і таке інше.

На підприємстві повинні бути створені спеціальні документи (журнали), які містили б у собі карти всіх показників, що використовуються на підприємстві. Доступ до таких журналів повинен бути у всіх осіб, причетних до збору, обліку, обробки управлінської інформації, розрахунків даних показників, читання звітності, розробки і прийняття управлінських рішень різного рівня (від оперативних, тактичних – до стратегічних).

Приклад картки розрахунку показника наведено на рис. 2.

Як видно з рис.2, картка показника містить усі основні його атрибути, а саме: назву показника, код показника в системі кодування підприємства, дату початку розрахунків, періодичність розрахунку, дату надання користувачу, відповідальну особу за розрахунок, зміст показника, метод розрахунку та інше.

Цікавою є інформація про досягнення підприємством кращого стану за даним показником і також аналогічна інформація по конкурентах. Необхідно додати, що взагалі з управлінською звітністю для збору й узагальнення інформації з ключових показників діяльності підприємства (в нашому випадку – показникам BSC) може застосовуватися будь-який формат управлінських звітів, зручний для використання в роботі.

Крім того, ключові показники, встановлені для різних рівнів управління підприємством, можуть відстежуватись і відображатись в управлінській звітності з різною періодичністю.

Сама звітність розподіляється в залежності від рівня користувачів. Наприклад, суми платежів або залишок грошових коштів потрібно контролювати щодня. При цьому така інформація далеко не завжди доходить до вищого керівництва. А, в свою чергу, показники задоволеності клієнтів розраховуються не частіше як один раз на місяць і цікавлять, перш за все, топ-менеджмент.

Залежно від специфіки показника, а також від інформаційних потреб менеджерів, управлінська звітність може формуватися у найрізноманітнішій аналітиці (за брендами, товарними групами, категоріями персоналу, видами активів, каналами збуту і т.д.).



Рис. 2. Приклад інформаційної картки показника системи BSC

**Висновки.** Отже, для забезпечення потреб стратегічного управління промисловим підприємством, ефективного його функціонування, підтримки існуючих позицій на галузевому ринку і якісного обслуговування споживачів топ-менеджменту доцільно використовувати інструментарій маркетингу, якісну управлінську звітність і ABC- та BSC-технології. Це дозволить кількісно і якісно оцінити інформацію та відобразити результати операційної діяльності підприємства в управлінській звітності для прийняття рішень. Не менш значущою в стратегічному управлінні є якість реалізації оперативних і тактичних рішень, оскільки якісно сформована управлінська звітність, в тому числі, за системами ключових показників ефективності діяльності підприємства, впливає на показники його результативності й продуктивності.

Таким чином, основні конкурентні переваги сучасному промисловому підприємству забезпечує грамотне стратегічне маркетингове управління бізнес-портфелем і нематеріальними активами (бренд підприємства, знання, досвід і кваліфікація працівників, спроможних встановити зворотну комунікацію і забезпечити якісне обслуговування споживачів, корпоративна культура і цінності). В такому аспекті першочергового значення набувають реактивні (адекватні реакції на зміни) та проактивні (прогнозування змін і робота на упередження) здатності менеджменту різних ланок. ABC- та BSC-технології дозволяють відобразити всі фінансові і нефінансові елементи стратегії підприємства та врахувати і відстежити ступінь впливу причинно-наслідкових взаємозв'язків в бізнес-процесах, забезпечити узгодження стратегічних цілей підприємства з операційною діяльністю і контролем її виконання.

#### Література.

1. Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. - [Электронный ресурс] - Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice/042.asp>.
2. Алексеева И.В. Учетно-аналитическое обеспечение принятия стратегических решений в деятельности промышленных предприятий: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»/ И.В. Алексеева. – Ростов н/Д., 2002. – 23 с.
3. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / А.Апчерч; [пер с англ. под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой.]. – М.: Финансы и статистика, 2002.– 952 с.
4. Каплан Роберт С. Стратегические карты. Трансформация нематериальных активов в материальные результаты / Роберт С. Каплан, Дейвид П. Нортон.; пер. с англ. – М.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 512с.
5. Сидорчук Р. Маркетинговый аспект формирования оптимального промышленного ассортимента товара для малого бизнеса. // Маркетинг в России и за рубежом. - №1. – 2009. – С.72-81.
6. John C. Lere, (2000) «Activity-based costing: a powerful tool for pricing», Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 15 Iss: 1, pp.23 - 33
7. Атаманов Д. Определение себестоимости методом Activity based costing. // Журнал «Финансовый Директор», № 7-8. - 2003. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased_costing.shtml)
8. Коробков А. The Balanced Scorecard - новые возможности для эффективного управления. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/management/bsc.shtml>
9. Сбалансированная система показателей (Balanced Scorecard). – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.aconcept.ru/science/methods/269--balanced-scorecard.html>

#### References.

1. Averchev I.V. Upravlencheskii uchet i otchetnost'. Postanovka i vnedrenie. - [Elektronnyi resurs] - Rezhim dostupa: <http://www.gaap.ru/biblio/mngacc/practice/042.asp>.
2. Alekseeva I.V. Uchetno-analiticheskoe obespechenie prinyatiya strategicheskix reshenii v deyatel'nosti promyshlennyx predpriyati: avtoref. dis. na soiskanie uch. stepeni kand. ekon. nauk: 08.00.12 «Buxgalterskii uchet, analiz i audit»/ I.V. Alekseeva. – Rostov n/D., 2002. – 23 s.
3. Apcherch A. Upravlencheskii uchet: principy i praktika / A.Apcherch; [per s angl. pod red. YA.V. Sokolova, I.A. Smirnovoi.]. – M.: Finansy i statistika, 2002.– 952 s.
4. Kaplan Robert S. Strategicheskie karty. Transformaciya nematerial'nyx aktivov v material'nye rezul'taty / Robert S. Kaplan, Deivid P. Norton.; per. s angl. – M.: ЗАО «Олимп-Бизнес», 2004. – 512s.
5. Sidorchuk R. Marketingovyi aspekt formirovaniya optimal'nogo promyshlennogo assortimenta tovara dlya malogo biznesa. // Marketing v Rossii i za rubezhom. - №1. – 2009. – S.72-81.
6. John C. Lere, (2000) «Activity-based costing: a powerful tool for pricing», Journal of Business & Industrial Marketing, Vol. 15 Iss: 1, pp.23 - 33
7. Atamanov D. Opredelenie sebestoimosti metodom Activity based costing. // ZHurnal «Finansovyi Direktor», № 7-8. - 2003. – [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: [http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased\\_costing.shtml](http://www.cfin.ru/management/finance/cost/actbased_costing.shtml)
8. Korobkov A. The Balanced Scorecard - novye vozmozhnosti dlya effektivnogo upravleniya. – [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: <http://www.cfin.ru/management/bsc.shtml>
9. Sbalansirovannaya sistema pokazatelei (Balanced Scorecard). – [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: <http://www.aconcept.ru/science/methods/269--balanced-scorecard.html>

*Стаття надійшла до редакції 27.07.2013 р.*



ТОВ "ДКС Центр"